

ORIENTAÇÃO TÉCNICA CGE Nº01/2025

1.INTRODUÇÃO

Esta Orientação Técnica trata de consulta realizada pela Superintendência de Obras Públicas – SOP acerca de dúvida sobre qual a classificação orçamentária adequada para saldar (empenhar, liquidar e pagar), em situações excepcionais, dívida reconhecida (sem cobertura contratual) decorrente de serviços prestados, em que o contrato esteja vencido, considerando ainda que, em situações anteriores, já houve pagamentos no elemento 93 – Indenizações e Restituições e que esta CGE, recentemente, em novo posicionamento, orientou o pagamento no elemento 92 – Despesa de Exercícios Anteriores.

2. DA ADMISSIBILIDADE DO PEDIDO DE ORIENTAÇÃO

A Lei Complementar nº. 309/2023, que estabelece competências e valores desta CGE, define orientação e prevê sua respectiva admissibilidade de emissão da seguinte forma:

Art. 2.º Para fins desta Lei Complementar, considera-se:

...

XIII – Orientação: manifestação emitida em resposta a consultas técnicas efetuadas pelos órgãos e pelas entidades do Poder Executivo Estadual sobre casos concretos ou por deliberação da própria CGE sobre matérias afetas à atuação da CGE, visando prevenir eventos de riscos, a recorrência de fatos que impliquem ameaças ao cumprimento dos objetivos institucionais e a aperfeiçoar processos de trabalho;

...

Art. 4.º Compete à CGE:

...

§ 5.º Os órgãos e as entidades estaduais poderão formular consultas técnicas à Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado, as quais devem ser acompanhadas dos autos

pertinentes e instruídas adequadamente com pareceres conclusivos das áreas técnicas dos interessados.

§ 6.º Excepcionalmente, nas hipóteses de comprovada urgência ou de impedimento ou suspeição dos agentes públicos dos órgãos e das entidades estaduais interessados, as exigências previstas no parágrafo anterior poderão ser dispensadas, mediante autorização do Secretário de Estado Chefe da Controladoria e Ouvidoria Geral.

§ 7.º As orientações expedidas pela Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado têm natureza eminentemente técnica, cabendo à Procuradoria-Geral do Estado as orientações de natureza jurídica, nos termos dos arts. 21, 26 e 27 da Lei Complementar Estadual n.º 58, de 31 de março de 2006.

Observando a definição de orientação e os §5º e 6º citados acima, embora a SOP não tenha apresentado em seu pedido nenhum parecer conclusivo de suas áreas técnicas, por tratar-se de instrução desta CGE para atendimento do chamado CGE Atende nº182851, por tratar-se de casos concretos e por objetivar-se prevenir eventos de riscos, a recorrência de fatos que possam implicar ameaças ao cumprimento dos objetivos institucionais e por ser oportunidade para aperfeiçoamento de processos de trabalho, esta CGE entende pela admissibilidade do pedido de orientação, cabendo ao Secretário de Estado Chefe da Controladoria e Ouvidoria Geral posicionamento final.

Quanto ao §7º citado acima, a presente orientação, além de não tratar de divergências jurídicas, limita-se à demanda solicitada e não adentra em questões de conveniência e oportunidade, afetas à gestão dos órgãos e entidades.

3. DA ANÁLISE DO PEDIDO

O caso concreto trata de pedidos de solicitação de parcelas para pagamento de despesas sem indicação de instrumento vinculado. O caso que provocou o presente processo trata de solicitação de parcela no valor de R\$7.708.872,99 segundo Termo de Reconhecimento de Dívida anexo ao chamado CGE Atende nº182851. Ainda segundo Termo de Reconhecimento de Dívida a despesa referia-se a pagamentos de reajustes das 24ª a 31ª medições da obra objeto do contrato que compreenderam o período de 21/12/2022 a 19/08/2023.

A despesa referia-se a serviços anteriormente realizados por meio do contrato N° SACC 1160812, firmado no dia 14/01/2021 e que venceu no dia 14/01/2024, cujo objeto trata da construção do Hospital Universitário do Ceará. O contrato possuía valor original no montante de R\$ 274.741.427,37 e valor atualizado de R\$ 335.093.856,37.

A SOP solicitou parcela no item de despesa 44909302326 (elemento Indenizações e Restituições). Já a CGE por meio da plataforma CGE atende instruiu que o item adequado deveria ser o 44909202344 do elemento DEA (Despesa de Exercícios Anteriores).

Sobre o pedido, cabe destacar inicialmente no que diz respeito à escrituração e consolidação das Contas públicas, que compete à Secretaria do Tesouro Nacional – STN, editar normas gerais sobre a matéria, nos termos do parágrafo 2º do Art. 50 da Lei Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, nos termos seguintes:

Art. 50, da LRF

.....

§ 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.

Nesse sentido, a STN vem normatizando os procedimentos contábeis orçamentários a serem observados pela União, Estados e Municípios por meio do **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**, que se encontra na sua 11ª edição, tendo sido esta última edição aprovada pela PORTARIA CONJUNTA STN/SOF N° 26, DE 18 DE DEZEMBRO DE 2024.

A seguir destacamos trechos do citado Manual que entendemos pertinentes para o esclarecimento da questão levantada neste processo.

3.1. DA APLICABILIDADE DO MANUAL

“5. ALCANCE E AUTORIDADE

As normas estabelecidas no MCASP aplicam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público. Estão compreendidos no conceito de entidades do setor público: os governos nacional (União), estaduais, distrital (Distrito Federal) e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive as empresas estatais dependentes)". (Pag. 26 do MCASP, 11ª Edição).

3.2. DAS CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

"6.2.2. Representação fidedigna

Para ser útil como informação contábil, a informação deve corresponder à representação fidedigna dos fenômenos econômicos e outros que se pretenda representar. A representação fidedigna é alcançada quando a representação do fenômeno é completa, neutra e livre de erro material. **A informação que representa fielmente um fenômeno econômico ou outro fenômeno retrata a substância da transação, a qual pode não corresponder, necessariamente, à sua forma jurídica**". (Pág. 27, do MCASP, 11ª Edição – grifo nosso)

3.3. DA ESSÊNCIA SOBRE A FORMA

"Os registros contábeis das transações das entidades do setor público devem ser efetuados, considerando as relações jurídicas, econômicas e patrimoniais, prevalecendo, nos conflitos entre elas, a essência sobre a forma (Pág 171 do MCASP, 11ª Edição)."

3.4. DA CLASSIFICAÇÃO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA POR NATUREZA

"4.2.4.5. Elemento de Despesa Orçamentária

Tem por finalidade identificar os objetos de gasto, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma, subvenções sociais, obras e instalações, equipamentos e material permanente, auxílios, amortização e outros que a administração pública utiliza para a consecução de seus fins.

A descrição dos elementos pode não contemplar todas as despesas a eles inerentes, sendo, em alguns casos, exemplificativa. A relação dos elementos de despesa é apresentada a seguir:"

.....

“92 – Despesas de Exercícios Anteriores

Despesas orçamentárias com o cumprimento do disposto no art. 37 da Lei nº 4.320/1964, que assim estabelece:

Art. 37. As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, poderão ser pagas à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elemento, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.”

“93 – Indenizações e Restituições

Despesas orçamentárias com indenizações, exclusive as trabalhistas, e restituições, devidas por órgãos e entidades a qualquer título, inclusive devolução de receitas quando não for possível efetuar essa devolução mediante a compensação com a receita correspondente, bem como outras despesas de natureza indenizatória não classificadas em elementos de despesas específicos.”

3.5. DAS DÚVIDAS COMUNS REFERENTES À CLASSIFICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

“4.6.1.4. Despesa de Exercícios Anteriores (DEA) X Indenizações e Restituições X Elemento Próprio

Algumas situações suscitam dúvidas quanto ao uso do elemento 92 (Despesa de Exercícios Anteriores), 93 (Indenizações e Restituições) e, ainda, o elemento próprio da despesa realizada.” (Pág. 116, do MCASP, 11ª Edição)

.....

“O elemento 93 deve ser utilizado para despesas orçamentárias com indenizações, exclusive as trabalhistas, e restituições, devidas por órgãos e entidades a qualquer título, inclusive devolução de receitas quando não for possível efetuar essa devolução mediante a compensação com o crédito correspondente, bem como outras despesas de natureza indenizatória não classificadas em elementos de despesas específicos. Seguem alguns exemplos práticos para classificação nos elementos 92, 93 e no elemento próprio:” (Pág. 116, do MCASP, 11ª Edição)

.....

“c. Uma entidade contrata uma prestação de serviços de limpeza para o período de janeiro a outubro, empenhando a respectiva despesa no elemento próprio 39 (serviços de terceiros – pessoa jurídica). Em novembro, a entidade não renova em tempo o contrato e a empresa contratada mantém a prestação de serviços sem o suporte orçamentário. Somente em dezembro é realizado novo contrato, regularizando a situação. Sem deixar de considerar os impactos legais, a entidade deve empenhar a despesa relativa à prestação de serviços em novembro (dentro do exercício), realizada sem contrato, no elemento próprio que retrate a prestação de serviços, ou seja, no elemento 39. Nesse caso, não deve ser utilizado o elemento 93, pois a despesa está sendo paga diretamente à empresa contratada por conta de uma relação contratual, mesmo observado que a relação contenha vícios de legalidade e que se saliente o dever dos mesmos serem sanados, visto que não deve a Administração Pública locupletar-se com o serviço prestado por outrem. Assim, resta claro que não há natureza de restituição decorrente de valores pagos a maior ou mesmo indevidos por parte da empresa prestadora de serviços, nem ação ou omissão do ente público que mereça reparação por danos morais ou materiais. Caso tal despesa venha a ser empenhada no exercício seguinte à prestação de serviços, utilizar-se-á o elemento 92. (Pág. 117, do MCASP, 11ª Edição – grifo nosso)

Por todo o exposto, e especialmente pelo exemplo demonstrado no item ‘c’ do tópico imediatamente anterior (DAS DÚVIDAS COMUNS REFERENTES À CLASSIFICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA), em que é ilustrada uma situação semelhante ao objeto do presente processo, em que se tem uma hipótese de serviço prestado, sem cobertura contratual vigente. Ressalta-se ainda, a clara orientação de qual o Elemento a ser utilizado em função do exercício em que for procedido o registro do reconhecimento da dívida.

Dessa forma, resta evidenciado o seguinte:

- Sem deixar de considerar os impactos legais, a entidade deve empenhar a despesa relativa à prestação de serviços cuja dívida tenha sido reconhecida dentro do próprio exercício, no elemento próprio que retrata a prestação de serviços. No caso exemplificativo demonstrado no Manual, foi o elemento 39 - Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica;

Explica de forma clara o Manual que, no caso exemplificativo, não deve ser utilizado o elemento 93 - Indenizações e Restituições, pois a despesa está sendo paga diretamente à empresa contratada por conta de uma relação contratual, mesmo observado que a relação contenha vícios de legalidade e que se salienta o dever dos mesmos serem sanados, visto que não deve a Administração Pública locupletar-se com o serviço prestado por outrem.

Esta orientação trazida pelo Manual, se coaduna com AS CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL, quando afirma que: “A informação que representa fielmente um fenômeno econômico ou outro fenômeno retrata a substância da transação, **a qual pode não corresponder, necessariamente, à sua forma jurídica**”.

Assim, tal orientação demonstra a observância ao princípio da ESSÊNCIA SOBRE A FORMA, ou seja, nesse caso, entende-se que, embora a fundamentação, o entendimento da possibilidade jurídica para o pagamento possa ser de indenização, a classificação contábil, neste caso, seguirá o princípio da essência sobre a forma, pois, de fato, foi prestado um serviço ao ente público, dentro do próprio exercício, e assim, portanto, deve ser no Elemento próprio, que representa a natureza da despesa efetivamente realizada, que deve ser procedido o empenho.

No exemplo dado, não há natureza de restituição decorrente de valores pagos a maior ou mesmo indevidos por parte da empresa prestadora de serviços, nem ação ou omissão do ente público que mereça reparação por danos morais ou materiais.

- Por outro lado, é cristalina a orientação do MCASP que, caso tal despesa venha a ser empenhada no exercício seguinte à prestação de serviços, deverá ser utilizado o elemento **92 – Despesas de Exercícios Anteriores**.

- O Elemento de Despesa **93 – Indenizações e Restituições** deve ser utilizado em situações em que de fato tenha-se uma despesa com a natureza real de indenização ou restituição, conforme exemplificado nos itens “a” e “b”, do tópico (DAS DÚVIDAS COMUNS REFERENTES À CLASSIFICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA), que a seguir novamente transcrevemos:

“a. Uma equipe de alunos e professores realiza uma viagem, para fins de pesquisa acadêmica, em ônibus de uma universidade. Durante a viagem, o ônibus apresenta defeitos e a despesa para o seu conserto ultrapassa o valor concedido a título de suprimentos de fundos. O motorista, para dar continuidade à viagem, **paga com seu próprio recurso a diferença entre o valor total do conserto e o suprimento concedido.** Nessa situação, ao retornar à Universidade, **o gestor responsável deve restituir o servidor, por meio de despesa orçamentária, empenhada no elemento 93.**” (grifo nosso)

“b. Moradores de uma comunidade solicitam diversas vezes que a prefeitura corte uma árvore que está com sua estrutura ameaçada. Após dois meses da primeira solicitação, a prefeitura não atende à demanda da comunidade e **a árvore cai em cima de um carro de um cidadão, que pede uma indenização à prefeitura.** Nessa situação, constatada a responsabilidade da prefeitura, **é emitido um empenho no elemento 93, por caracterizar-se uma indenização.**” (grifo nosso)

4. CONCLUSÃO

Feitas as análises com os conceitos e exemplificações constantes do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, restou evidenciado que os registros contábeis das transações das entidades do setor público devem ser efetuados, considerando as relações jurídicas, econômicas e patrimoniais, prevalecendo, nos conflitos entre elas, a essência sobre a forma.

Viu-se que a informação contábil tem características qualitativas que devem expressar fielmente os fenômenos ocorridos, de forma a retratar a substância da transação, **a qual pode não corresponder, necessariamente, à sua forma jurídica.**

No que respeita à classificação orçamentária da despesa por natureza, no que se refere ao Elemento de Despesa, essa tem por finalidade identificar os objetos de gasto.

Isto posto, quanto ao cerne da questão apresentada a esta CGE pela SOP, que solicita orientação quanto ao respaldo legal para a utilização do elemento 92 – Despesas de Exercícios Anteriores, para saldar dívida decorrente da prestação de serviços de construção de unidade hospitalar, com o contrato vencido, em detrimento da utilização do elemento 93 – Indenizações e Restituições, que vinha sendo utilizado, informamos que a fundamentação é a PORTARIA CONJUNTA STN/SOF Nº 26, DE 18 DE DEZEMBRO DE 2024, que aprova a 11ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Ressaltando que tal orientação é para as situações em que o reconhecimento da dívida for registrado em exercícios posteriores ao da prestação dos serviços.

Por oportuno, cabe destacar que a questão ora apresentada é originária em seu mérito, da melhoria da qualidade da informação contábil, envolvendo questão não trivial, ordinariamente geradora de dúvidas, tanto é que faz parte de capítulo específico de dúvidas comuns, integrante do MCASP.

Ressalta-se que tal situação encontra-se no contexto de melhoria contínua da qualidade da informação contábil, impacta características eminentemente qualitativas, não havendo de nenhuma maneira, repercussão de natureza econômica ou jurídica decorrente da mudança de classificação orçamentária em tela, a qual almeja maior aderência às diretrizes de padronização das contas públicas.



Documento assinado eletronicamente por: **DANIEL SOUSA COSTA**, em **21/02/2025, às 17:33** (horário local do Estado do Ceará), conforme disposto no Decreto Estadual nº 34.097, de 8 de junho de 2021.



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site <https://suite.ce.gov.br/validar-documento>, informando o código **C688-5B6F-FE44-B1FF**.
